

IFRS における非金融負債会計の動向

～公開草案「IAS 第37号における負債の測定」を中心として～

山 下 壽 文

1. はじめに

公開草案「国際会計基準（International Accounting Standard: IAS）第37号 引当金，偶発負債¹および偶発資産に対して提案された改訂」（IASB [2005]，以下 IAS 第37号改訂案という）は，「引当金」という用語の代わりに「非金融負債」という用語を採用し，偶発負債および偶発資産という用語を使用しないこと，発生の可能性が高いという認識規準を削除すること，測定については期待キャッシュフローアプローチを採用することなどの提案を行っている²。

IAS 第37号改訂案は，米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）が偶発事象会計（引当金会計）と資産除去債務会計を財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standard: SFAS）第5号「偶発事象の会計」（FASB [1975]）と SFAS 第143号「資産除去債務の会計」（FASB [2001]）の別個の会計基準として基準化しているのに対して，偶発事象（引当金）会計と資産除去債務会計を非金融負債会計として1つの会計基準として基準化している³。

SAFS 第5号と SFAS 第143号は，測定方法が相違する。SAFS 第5号が発生の可能性に応じた合理的見積りであるのに対し SFAS 第143号は割引現在価値を用いる。さらに，SFAS 第143号では認識規準について発生の可能性が

1 企業会計基準委員会[2009]は，IAS 第37号における「偶発負債」（contingent liability）について，わが国における「偶発債務」とは区別して訳語を用いると述べている。

2 IAS 第37号改訂案の内容については，山下 [2006a] および [2006b] を参照のこと。

3 SAFS 第5号と SFAS 第143号のその時々会計観を反映したことによる相違が取り除かれ，1つの認識要件が一律に適用されることになる（赤塚 [2010]，145頁）。

高いかどうかでなく、測定にその中心をおいている。

IAS 第37号改訂案は、発生の可能性が高いという認識規準を削除し、測定に期待キャッシュフローアプローチを採用している。これは、偶発事象（引当金）会計と資産除去債務会計を非金融負債会計として基準化していることから、測定を中心に負債を認識し、かつ測定の一貫性のために期待キャッシュフローを非金融負債に適用したと考えることができる⁴。つまり、資産除去債務会計の主導の下に非金融負債会計の基準化が行われている。

IAS 第37号改訂案に対しては123通のコメントレターが提出され、発生の可能性が高いという認識規準を削除したこと、また測定に期待キャッシュフローアプローチを採用したことに多くの批判的コメントが寄せられている。

これを受けて、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board: IASB) は、公開草案「IAS 第37号における負債の測定」(IASB [2010 a], 以下負債測定案という)を公表した。IASB によれば、IAS 第37号改訂案のうち測定について十分な理解が得られなかったことから、これについての公開草案を公表しコメントを求めている。IASB は、IAS 第37号改訂案の全面的な公開草案を公表せず、測定について負債測定案により結論を導き、IAS 第37号改訂案の基準化を行う意図がある。この後、WORKING DRAFT「負債」(IASB [2010b])を公表し、IAS 第37号に代わる基準化を目指している。また、訴訟に係る負債の計上について IASB Staff paper (IASB [2010c])を公表している。

負債測定案については、すでにいくつかの論文が発表されているが、引当金（偶発事象）会計と資産除去債務会計を1つの基準として捉え、その内容を詳細に検討したものではない。これを踏まえ、本稿では、IAS 第37号改訂案における非金融負債会計の動向について負債測定案を中心に考察する。

4 松本敏史教授は、引当金 (provision) はもともと「現在の債務」を表わすのではなく、将来の費用や損失に対する「準備」を意味する貸方科目であり収益費用アプローチと親和性が高い。これを非金融「負債」という用語に切り替えることで IAS 第37号は資産負債アプローチの基準書としての性格を一層強める(松本 [2010], 28頁)と主張される。これによれば、資産負債アプローチの基準書としての性格を強めることが、発生の可能性が高いという認識規準を削除し、期待キャッシュフローで測定を統一することになると解釈される。

2. IAS 第37号改訂案の認識をめぐる見解

IAS 第37号改訂案の測定は、発生の可能性が高いという認識規準を削除したことが大きく関わっている。そこで、IAS 第37号と IAS 第37号改訂案の認識規準について考察する。

IAS 第37号において、引当金は、(a)企業が過去の事象の結果として、現在の債務（法的または推定的）を有し、(b)債務を決済するために経済的便益を持つ資源の流出が必要となる可能性が高く⁵、および(c)その債務が信頼をもって見積られる場合に認識される (IASB [1998], par. 14)。これは、IASB「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク」(以下、フレームワークという)の「(a)当該項目に関する将来の経済的便益が、企業に流入または流出する可能性が高い、(b)当該項目が信頼性をもって測定できる原価または価額を有している」(IASB [1989], par. 83) という認識規準と一致する。これを負債に適用すると、「現在の債務を決済することにより経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性が高く、かつその金額が信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表に認識される」(IASB [1989], par. 91) ことになる。

これに対して、IAS 第37号改訂案は、非金融負債⁶が(a)負債の定義に合致し、(b)信頼をもって測定される場合に、非金融負債を認識する (IASB [2005], para. 11)。つまり、無条件の債務から生じる負債は、不確実な将来事象が発生する（または、発生しない）可能性とは関係なく認識される (IASB [2005], par. 23)。ここでは、IAS 第37号における発生の可能性が高いという認識規準が示されていない。それは、発生の可能性が高いという認識規準が無条件の債務というより条件付債務（偶発事象）に適用されるからである。例えば、製品保証の場合、問題は企業実体が製品の修理または取り替えを要求される

5 可能性が高いとは、発生しないより発生する可能性がある場合をいう。

6 IAS 第37号改訂案は、その標題を引当金ではなく非金融負債とする。しかし、IAS 第37号改訂案には、企業実体が非金融負債をどのように表示するかについて規定はなく、財務諸表においてある種の非金融負債を引当金として表示する可能性がある (IASB [2005], par.9.)。非金融負債とは、IAS 第32号に定義されている金融負債以外の負債をいう (IASB [2005], par.10.)。

可能性が高いかどうか（条件付債務）ではない。むしろ、問題は、保証期間中に保証の適用を与えるという企業実体の無条件の債務（例えば、保証請求を受け入れる準備状態（Stand ready）にある）が経済的便益の流出をもたらし可能性が高いかどうかにある（IASB [2005a], pars. BC37-41）

結論の基礎は、フレームワークが直接キャッシュフローでなく、経済的便益の流出により発生の可能性が高いという認識規準を述べることを強調する。このことは、サービスの規定を含む。もし不確実な将来事象が発生（または不発生）すれば、条件付債務を受け入れるために準備をしておくという企業実体の無条件の債務は、一種のサービス債務となる。それゆえ、無条件の債務を含んでいる負債は、発生の可能性が高いという認識規準を満たす。例えば、製品保証の発行者は、確実に（まさに発生が可能が高いかどうかではなく）経済的資源を流出させる。というのは、契約期間中にサービスを提供すること、例えば保証請求を受け入れるためにつねに準備をしておくからである（IASB [2005], pars. BC42-47）⁷。

IAS 第37号と IAS 第37号改訂案における認識要件の比較は、図表 1 のとおりである。

図表 1 IAS 第37号と IAS 第37号改訂案における認識要件の比較

	IAS 第37号	IAS 第37号改訂案
(1)	企業が過去の事象の結果として	負債の定義を満たしている ((1)(2)の要件について IAS 第37号と実質的に差はないと考えられるが、(3)の要件は削除が提案されている)
(2)	現在の債務（法的または推定的）を有している	
(3)	当該債務の決済のために、経済的便益を持つ資源の流出が必要となる可能性が高い	
(4)	当該債務の金額について信頼性のある見積りができる	信頼性のある見積りができる
(5)	偶発負債は上記認識要件を満たさない限り引当計上不可 発生の可能性がほとんどない場合を除き、開示される	偶発負債の用語を削除 上記の要件を満たしていれば非金融負債として計上し、発生可能性は測定に反映する

（出所）企業会計基準委員会 [2009]，第28項を加筆・修正。

このように、「経済的便益を持つ資源の流出が必要となる可能性が高い」という蓋然性要件の削除は、後述の期待値方式による測定に結びつき、発生の可能性の低い非金融負債を負債として認識することになる恐れがある。それは、図表 2 の IAS 第37号と IAS 第37号改訂案における蓋然性要件の取扱いの比較をみれば明らかである。

図表 2 IAS 第37号と IAS 第37号改訂案における蓋然性要件の取扱いの比較

IAS 第37号での引当金と偶発負債の分類	IAS 第37号	IAS 第37号改訂案
現在の債務 (present obligation)		
発生の可能性が高い (probable) もの	引当金	非金融負債
発生の可能性が低いもの	偶発負債 (注記開示)	非金融負債
信頼性をもって測定できないもの	偶発負債 (注記開示)	非金融負債 (注記開示)
潜在的債務 (possible obligation)	偶発負債 (注記開示)	該当なし

(出所) 企業会計基準委員会 [2009], 第52項を加筆・修正。

IASB は、「発生の可能性が高いという認識規準を削除すること」について、コメントを求めている。これについて、コメントレーターのうち反対意見をあげると次のとおりである。

まず、フレームワークとの一貫性がないことである。「発生の可能性が高いという認識規準を削除すること」は、フレームワークの認識規準と一致しない。次に、財務報告における質的特徴と矛盾する。つまり、次の点で財務諸表への目的適合性および信頼性を損なう。

- (1) バランスシートに経済的便益の流出の可能性が低い項目を含めることになり、利用者の財務諸表への有用性を損なう。
- (2) 損益計算を歪め、数期間にわたる企業成果の比較可能性を損なう。
- (3) 企業の実際の経済状況を隠ぺいする傾向がある。例えば、2 億ユーロの保証で 3 % の発生の可能性が高いとすれば、600 万ユーロが負債として計上される⁷。IAS 第37号では、2 億ユーロの潜在的債務が注記で開示される。

7 WORKING DRAFT [2010b] は、IAS 第37号改訂案の例 4 A、例 4 B および例 5 の製品保証関連の事例について削除を提案している。その理由は、この種の負債は収益認識の新しい IFRS の範囲に入ることになるからである。また、山下 [2010] を参照のこと。

- (4) 経済的便益を持つ資源の流出について債務を決済するために必要とされる可能性が低いならば、見積価値の最小限の差異がとくに認識されなければならない金額に多大なる影響をもたらす。例えば、上記(3)の例で3%でなく6%であれば、2倍の金額が認識される。しかし、3%か6%かは客観的でない。

IASBは、発生の可能性が高いという認識規準を削除するというのがフレームワークとの緊張を高めるので、フレームワークから発生の可能性が高いという認識規準を削除するまでIAS第37号から削除すべきでないというコメントに対して、次のように答える。

IASBは、フレームワークを改訂中である⁹。しかし、改訂には本来長期間を有する。したがって、個々の基準の改善が優先される。20年前に制定されたフレームワークと一貫性を保つより、IAS第37号を他の国際財務報告基準(International Financial Reporting Standard: IFRS)と調整することがよ

8 IASBは、コメント募集後の検討の中で、現在の債務が存在する否かが不確実な項目で現在の債務が存在しないと判断した場合、開示を求めることに暫定合意をしている（企業会計基準委員会〔2009〕、注17）。

9 IASBとFASBの共同プロジェクト「概念フレームワークプロジェクト」における概念フレームワークプロジェクトフェーズの内容は、次のとおりである。

フェーズ	内 容
A	(財務報告の) 目的と質的特徴
B	構成要素および認識とその中止
C	測定
D	報告事業体の概念
E	財務諸表の限界および表示と開示
F	(概念フレームワークの) 目的と位置付け
G	非営利企業への適用
I	その他の検討課題（もし、あれば）

なお、IASBとFASBは、2008年5月29日に公開草案「財務報告に関する改善された概念フレームワーク 第1章：財務報告の目的および第2章：意思決定に有用な財務報告情報の質的特性および制約条件」（フェーズA）および協議文書「財務報告に関する改善された概念フレームワークに関する予備的見解：報告企業」（フェーズD）を公表した。これが正式に認められれば、フレームワークは大幅に変わることになる。

り重要である (IASB [2010c], par. 28)。

これにより、IAS 第37号改訂案は、IFRS 第3号「企業結合」(IASB [2009c]) および IAS 第39号「金融商品：認識および測定」(IASB [2009b]) が「債務が企業実体から現金またはその他の資源の流出をもたらす可能性が高い」という規準を適用しないことから、これらと規準を一致させるため改訂案を提示しているので、問題としない。

発生の可能性が高いという認識規準を削除することは、ある事象が発生するかしないかについて、測定の可能性にその根拠を求めることになる。この測定可能性にその根拠を求めることが、財務諸表の目的適合性、信頼性および比較可能性に応えることになると、IAS 第37号改訂案は考える。そのために、測定について明らかにする必要がある、負債測定案が公表された。

3. IAS 第37号改訂案の測定をめぐる見解

IAS 第37号は、測定について、「期末日¹⁰における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積り」(IASB [1989], par. 36) であると規定する。ここで、「最善の見積りとは、期末日に債務を決済し、第三者に債務を移転するために合理的に支払う金額」(IASB [1989], par. 37) をいう。「見積りは、同種取引の経験、独立した専門家の報告を参考に企業の経営者が判断」(IASB [1989], par. 38) する。

最善の見積りを具体的に述べると次のとおりである。

- (1) 測定対象項目について製品保証などのように母集団が大きい場合は、期待値による。(IASB [1989], par. 39)
- (2) 起こりうる結果が連続した範囲にあり、その範囲内の各点の発生確率が他のどの点とも同程度である場合、その範囲の中間点になる (IASB [1989], par. 39)。
- (3) 単一の債務の場合、もっとも起こりそうな結果は最善の見積りである。その他の起こり得る結果がほとんどの場合に最も起こりそうな結果より

10 本稿では、貸借対照表日または報告期間末を期末日と統一する。

高いかまたは低い場合、低い金額が最善の見積りである (IASB [1989], par. 40)。

- (4) 貨幣の時間価値の影響が重要な場合、債務の決済に必要と見込まれる支出の現在価値である (IASB [1989], par. 45)。

IAS 第37号改訂案は、非金融負債の測定について、現在の債務を決済するために期末日に合理的に支払われ、または第三者に移転される金額である (IASB [2005], par. 29) とする。その測定は税引前で、リスクおよび不確実性を含む (IASB [2005], pars. 34 and 35)。

IAS 第37号改訂プロジェクトの議論の中では、期末日において現在の債務の決済または第三者への移転のために合理的に支払う金額を「現時点決済概念」(期待キャッシュフローアプローチ)による金額と呼んでいるが、将来において債務を消滅させるために要求することが見積られる金額を「究極決済概念」による金額(最頻値など単一の金額)と呼んでいる(企業会計基準委員会 [2009], 第61項および第62項)。

究極決済概念と現時点決済概念による負債の認識は、次のとおりである。

X社とY社がそれぞれ単一の負債を負っており、期末日現在の見積りではX社は60%の確率で金額100の請求があり、40%の確率で請求がないと予想、Y社は90%の確率で金額100の請求があり、10%の確率で請求がないと予想している。

究極決済概念→X社もY社も100の負債を認識

現時点決済概念→X社は60、Y社は90の負債を認識

(企業会計基準委員会 [2009], 第63項)

測定について、IAS 第37号に対する IAS 第37号改訂案の批判は次のとおりである。

IAS 第37号は、全体の測定の目的が曖昧である。IAS 第37号の規定する「最善の見積り」は、最も起こりそうな結果、期待値、起こり得る結果の範囲内の最低または最高の金額を意味し、漠然としている。多くの人々は、それを最も起こりそうな結果により、またはその結果よりさらに良い結果あるいは

悪い結果が起こり得るなら何らかの調整の可能性をもって個々の債務を測定することを認めると解釈する。また、IAS 第37号は負債の測定に含めるべきコストを明記していない。したがって、実務では増額したコストのみを含めたり、すべての直接コストを含めたり、間接コストおよびオーバーヘッドコストを含めたり様々である。以上のような企業実体による様々な測定の適用は、資本提供者が財務諸表を比較するのを困難にしている (IASB [2010a], par. BC3)。

このことから、IAS 第37号改訂案は測定に「最善の見積り」という用語を使用せず、「現在の債務を決済するために期末日に合理的に支払われ、または第三者に移転される金額」で負債を測定する (IASB [2010a], par. BC4)。

次に、IAS 第37号改訂案は、最低、最高または最も起こりそうな金額のみならず、あらゆる可能性ある結果を考慮に入れて測定されるべきであることから、期待キャッシュフローによる測定を提案する。この場合の複数のキャッシュフローのシナリオは、発生の可能性により加重平均される (期待値方式による測定)。期待キャッシュフローは、類似の一群の債務についての負債と単一の債務の負債の測定の基礎となる (IASB[2005], par. 31)。つまり、IAS 第37号改訂案は、IAS 第37号と違い、期待キャッシュフローにより一貫して測定する。

測定にともなう予測と不確実性については、経営者の判断や独立した専門家の報告などが勘案される。それには、期末日に存在する債務に関連する情報の範囲内で期末日後に生じた事象の追加的情報を含む (IASB[2005a], par. 33)。

IAS 第37号改訂案は、期待キャッシュフローの推定を含む見積方法により非金融負債を測定する場合、貨幣の時間価値の現在市場価値および負債特有のリスクを反映する税引前利率を用いてキャッシュフローを割引く。割引率には、将来キャッシュフロー見積りが調整してきたリスクを反映しない (IASB [2005a], par. 38)。

4. 負債測定案の負債の測定についての提案

負債測定案は、IAS 第37号改訂案に対するコメントレターの測定についての批判を次のように要約する (IASB [2010a], par. BC5)。

- (1) 測定の目的は、次の点で依然として不明確である。
 - ① 「決済」は、債務の履行か解消かかどうか。
 - ② 決済金額は、移転金額と相違するかどうか。
 - ③ 仮にそれらが相違するとして、2つの金額のどちらが測定の基礎であるべきか。
- (2) 企業実体が現在の債務を決済または移転するために支払う金額は、IAS 第37号の範囲の負債の適切な測定ではない。
- (3) 期待価値に基づく測定は、最も起こりそうな結果に比べ適切性と信頼性に欠け、より複雑（それゆえにコストがかかる）である¹¹。
- (4) IAS 第37号改訂案は、企業実体が将来のアウトフローの見積りに含めるべきコストの種類についての指針を提案していない。それゆえに、実務において一貫性のないままである。

IASB は、上記の批判に対して次のことを提案する (IASB [2010a], par. BC6)。

- (a) 全体の測定目的を明確にする。
- (b) 測定目的は、仮定上の債務の移転または債務の決済価格で負債を測定しないことを強調する。
- (c) 期待価値の計算が複雑でないことを示し、指針を追加する。

11 筆者がコメントレターを調べた中で、例えば、保証債務のような負債は期待キャッシュフローによる測定が適切であるが、訴訟の場合は経済的便益の発生可能な流出についての体系的な記述がないため期待キャッシュフローによる測定は適切でないというコメントがあった。また、公正価値による測定は、実務上採用するには次のような大きな問題がある、というコメントがあった。財務諸表の利用者にとって複雑な計算をすることになりかつ時間もかかる。現在よりさらに広い範囲での非金融負債を認識することになり、それらをキャッシュフローシナリオおよび発生の可能性に割り当てなければならない。さらに、割引率の決定に予測と見積りが伴い、割引率いかににより金額が大きく変動する。

- (d) いかに企業実体が適切な将来アウトフローを確認し、測定するかを具体的に述べる。

企業実体は、現在の債務を決済するために、期末日に合理的に支払う金額で負債を測定することにより全体の測定目的を明確にする。合理的に支払う金額とは、(1)債務を履行するために要求される資源の現在価値、(2)企業実体が債務を決済するために支払わなければならない金額、および(3)企業実体が債務を第三者に移転するために支払わなければならない金額のうち最も低い金額である (IASB [2010a], par. BC9)。

上記は、IAS 第36号「資産の減損」(IASB [2009a]) における減損資産の測定と一貫している。企業実体は、使用価値と販売コスト控除後の公正価値のいずれか高い金額で減損資産を測定する。同様に、企業実体は、負債を決済または解消するために支払われる最も低い金額で負債を測定する。両者のアプローチは、価値最大化行動を示している (IASB [2010a], par. BC10)。

仮定上の債務の移転または債務の決済価格で負債を測定しないとは、負債の決済または移転ができず、または高い価格でのみ負債を移転することが避けられない場合などの状況の下で、企業実体が移転または決済価格の見積りを意図していないことをいう。企業実体により低価格で債務を決済し移転する証拠を有しないならば、企業実体は債務を履行するために必要とされる資源の現在価値で負債を測定する (IASB [2010a], par. BC11)。この期待価値は、起こりそうな結果の範囲について発生可能性の加重平均で見積る (IASB [2010a], par. BC12)。

IASB は、IAS 第37号改訂案において最も起こりそうな結果より期待価値に基づく負債の測定を提案した。これに対する批判を考察した結果、IASB は批判を受け入れず、提案を保持する (IASB [2010a], par. BC7)。

IAS 第37号改訂案の期待価値の提案について、多くのコメントは次のような理由で反対した (IASB [2010a], par. BC13)。

- (a) 資本の提供者は、企業実体の将来のキャッシュフローの予測を支援する情報を必要としている。この場合のより適切な負債の測定は、最も起こりそうな結果である。
- (b) 期待価値による測定は、最も起こりそうな結果より信頼性が欠ける。

期待価値の測定は、経営者に価値および起こりそうにない結果の発生可能性を委ねることになる。これらは不確実であるので、見積りを誤る傾向がある。

- (c) 計算が複雑で、コストがベネフィットを超える。企業実体は、最も起こりそうな結果を測定するより期待価値を測定するためにより多くの情報を得なければならない。しかもこの情報を得るのは困難である。
- (d) もし期待価値で負債を測定することが要求されるなら、法的紛争の被告人は偏見ある情報を開示する危険がある。財務諸表で認識された金額は、被告人による法廷外での支払金額の相手方への開示となる。さらに、もしそれが監査人に示されるならば、被告人と弁護士間の裁判権のコミュニケーションにおいて、弁護士が依頼人の利益を損なう。相手方は、起こりそうな結果について見解の開示を求める。
- (e) 法的紛争から生じる負債を期待価値で測定する要求は、IFRS と US GAAP の間に測定上の相違をもたらす。US GAAP は、負債の最善の見積りで、またはその範囲内のどの金額も他の金額よりもベターな見積りでない場合、可能性のある結果の範囲内の最低金額で測定する。

IASB は、負債の期待価値が最も起こりそうな結果より適切でない測定であり、ディスクロージャーが不十分であるとのコメントに次の理由で同意しない (IASB [2010a], par. BC14)。

- (a) 投資者や他の資本拠出者は、債務が企業実体の資源に対する投資者などの請求価値の上にあるという事実を得ることを要求する。投資者は、債務を有する被投資企業実体が債務として多くの金額を支払うことを歓迎しない。投資者は、企業実体が債務としてどのくらい少なく支払っているか測定する場合に、最も起こりそうな結果だけでなく、可能性のあるあらゆる結果を考慮に入れる。
- (b) 企業実体の経営者は、負債を取り巻く不確実性について資本拠出者より多くの知識がある。したがって、資本拠出者は、企業実体の経営者が企業実体の債務を定量化した金額を知り得ることからベネフィットを得る。

IASB は、投資者などの資本拠出者にとって債務の支払額が少ない方が望

ましいが、それは期待価値によって得られ、その期待価値に対する有用な情報は経営者が有すると考える。つまり、有用な情報を有する経営者がそれに基づく期待価値により負債を測定することは、投資者などの資本拠出者にとっても適切である。

IASB は、期待値の見積りが最も起こりそうな結果の見積りより信頼性が低いという見解を受け入れない。その理由は、次のとおりである (IASB[2010 a], par. BC15)。

- (a) 上記の見解は、「信頼性」を負債の決済のために要求される継続的な負債の見積りに近接するものと考えている。しかし、ある日の負債の測定と後日要求されるアウトフローの差額は、負債の測定が誤っているという方向性を示すものではない。その目的は、期末日に負債を測定し、企業実体の将来のアウトフローを予測することではなく、その日に不確実性を描写することである。したがって、信頼性が低いとか高いとかの問題ではない。
- (b) IAS 第37号の範囲の負債は、本来不確実であり、見積りにある程度誤謬がある。期待価値は、最も起こりそうな結果を考慮に入れた測定であり、IAS 第37号のような個々の最も起こりそうな結果を正確に把握するよう試みる測定より見積りの誤謬のインセンティブが少ない。
- (c) 非常に稀で先例のない訴訟の場合、期待価値（可能性が高く、最も起こりそうな結果）が信頼性をもって測定できない場合がある。それは、IAS 第37号がこのような状況において信頼性をもって測定できる場合のみ、負債を認識すると規定していることを継承するので、期待価値による訴訟の賠償額の測定を否定することにはならない。

期待価値を採用することにより経済的便益の流出の可能性が低い項目を貸借対照表に表示することは最も起こりそうな結果とは相容れないという批判に対しては、資本提供者の株式の価値は企業実体の将来キャッシュフローの金額、時期および不確実性に依拠し、最も起こりそうなキャッシュフローだけでなく、企業実体の債務および個々の可能性ある将来キャッシュフローの範囲をすべて予測する (IASB [2010c], par. 24) と反論する。

IASB は、測定目的を達成するために必要とする (例えば、企業実体が債務

を決済するために支払う金額) インプットおよびモデルがすでにビジネスの意思決定をするためのそれらと類似していることに鑑み、期待価値を測定するという要求が過度に不利であるという批判を斥ける。法的手続きに直面する企業実体の経営者は、可能性ある結果の範囲の証拠および法廷外の解決をオファーするかどうか、それからオファーの金額についての意思決定を高い可能性を得ることにより行う。同様に、投資計画において企業実体の経営者は、投資の評価の決定をする際に将来の退職および撤去計画のコストを取り巻く不確実性を考察しなければならない (IASB [2010a], par. BC16)。

IASB は、訴訟の被告人が期待価値による測定によって相手方に次のような偏見のある情報の開示を行うというリスクを実質的に増大しないように配慮する (IASB [2010a], par. BC17)。

- (a) 様々な仮定およびインプットを考慮に入れる訴訟負債の期待価値による見積りは、起こりそうな結果の見積りより明確さに欠ける恐れがある。よって、IAS 第37号と同様に、各種負債に対して個々の争いに対して認識された金額ではなく、総額のみを開示する。
- (b) 弁護人の依頼人における法的権利に係るリスクについて、期待価値測定を支持する判決の展開が起こりそうな結果の見積りを支持する判決の展開に比べ実質的にダメージを受ける訳ではない。

最後に、IASB は提案された測定要求が次の US GAAP と相違することを認めるが、だからと言って最も起こりそうな結果の見積りによる測定がコンバージェンスに寄与するという見解に同意しない (IASB [2010a], par. BC18)。

- (a) US GAAP による訴訟負債の認識はレベルが高すぎて実際にほとんど負債が認識されない。
- (b) US GAAP によれば、偶発損失について合理的に発生する結果の範囲内で個々の金額を見積ることができる場合その範囲内の低い金額で認識されるが、最も起こりそうな結果の見積りにより測定することにならない。
- (c) US GAAP によれば、「資産の除去債務」について最初に公正価値で測定することを要求し、「期待価値技法が常に公正価値で見積ることによる

唯一の適切な技法」と主張する。にもかかわらず、最も起こりそうな結果で負債を測定することを要求するならば、US GAAP と IFRS の「資産の除去債務」の測定について相違が増大する。

IAS 第37号改訂案によれば、前述のように負債は、(1)債務を履行するために要求される資源の現在価値、(2)企業実体が債務を決済するために支払われなければならない金額、(3)企業実体が債務を第三者に移転するために支払われなければならない金額のうち最も低い金額で測定される (IASB [2010a], par. BC9)。

資産除去債務のような法律上の債務は上記(2)と(3)によることができないので、(1)の債務を履行するために要求される現在価値により測定することになる (あらた監査法人企業会計研究会 [2010], 155頁)。

IASB は、いかに企業実体が適切な将来アウトフローを測定するかについて、引き受けたサービスの債務および不利な契約 (onerous contracts) に対する例外を取り上げる。

IASB は、引き受けたサービスの債務を履行するために、サービスを引き受けることによる期待コストおよびサービスの価値 (例えば、企業実体が契約者に自身の利益によりサービスを引き受けるために合理的に支払う金額) のどちらの資源の流出が必要とされるかについて考察する (IASB[2010a], par. BC19)。

サービスを引き受ける期待価値での将来アウトフローの測定を支持する場合には、次のような議論がある (IASB [2010a], par. BC20)。

- (a) 契約者が要求する価格は、マージンを含む。もし契約者の要求した価格によりサービスを測定し、サービスを遂行したならば、その債務を履行した時に利益を認識することになる。これは、IAS 第37号の範囲内の負債を履行する時に企業実体が利益を受け取らないことからして、適切ではない
- (b) 投資者は、機会キャッシュフローではなく、実際将来キャッシュフローの見積りを支援する情報を必要としている。
- (c) サービスの市場がない場合、企業実体は将来コストの見積りに要求するマージンの見積りを加算した価格を契約者に対して見積る。マージン

は明らかにするのが困難かつ主観的で、利益操作の道を開く。したがって、測定結果は信頼できない。

- (d) IASB は、実務上の相違を解消し、測定を確実にを行うために市場価格を具体的に述べる必要はないと主張する。代わりに、IAS 第2号「棚卸資産」(IASB [2003]) が棚卸資産の測定に含めるコストの指針を与えているのと同じアプローチを IAS 第37号は採る。
- (e) 契約者に価格の決定を要求するのは、实际的でない。企業実体は、それ自体が行うことを意図する外部委託の業務に対して外部の見積額を必要とする。

企業実体がサービスを引き受ける下請業者に合理的に支払う金額を議論する際に将来アウトフローを支持する理由は、次のとおりである (IASB [2010 a], par. BC21)。

- (a) ほとんどのサービス業務には市場があるので、財務諸表の作成者は自らコストおよびマージンの見積りをせずに、客観的市場価格によりサービスの価値を測定できる。
- (b) 価格に基づく測定は、原価に基づく測定とは異なり客観性を有する。原価では直接原価を含めるか、間接費をどのように配分するかなどルールを決める必要があるが、このようなルールは主観的である。
- (c) 市場価格により契約価格が決定できれば、財務諸表の作成者は、契約者から個々の債務の見積りを得る必要がなく、原価の蓄積や間接費の配分に基づく計算に比べ作成および証明が容易である。
- (d) 企業実体が将来サービスを引き受ける債務を有するならば、債務を取り消すために支払う金額は、原価ではなく債務を履行するための犠牲である資産の価値を反映する。これが資本提供者への適切な情報である。
- (e) 企業実体が負債を原価で測定するならば、債務を履行するための必要な活動によって利益を認識しない。しかし、企業実体の活動は、資本提供者に収益をもたらす、価値を創造する必要がある。

上記将来アウトフローを支持する理由から、IASB は企業実体に対し自社の利益のためにサービスを提供する契約者へ合理的に支払う金額をサービスの将来キャッシュフローで測定することを要求する。サービス業務に対する

市場がある場合とない場合にいかに見積りを行うかについては上述のとおりである (IASB [2010a], par. BC22)。

不利な契約は IAS 第37号の定義と同様である。つまり、負債を決済するのに不可避のコストが契約の下で受け取ることが期待される経済的便益を超える契約である。ただし、IAS 第37号改訂案は、サービスのコストではなくサービスに対する契約価格を参考にして、サービスを引き受ける契約上の債務を測定する (IASB [2010a], par. BC23)。不利な契約については、IAS 第18号「収益」(IASB [1993]) および IFRS 第4号「保険契約」(IASB [2004]) にも関連する。これらは、IAS 第37号改訂案と同様である (詳細は IASB[2010a], pars. BC23-BC27を参照)。

5. 負債測定案の負債についての測定案

負債測定案では、当初測定として、「企業実体は、現在の債務を決済するために期末日に合理的に支払う金額で負債を測定する」(IASB[2010a], par. 36A)と規定している。合理的に支払う金額とは、次のうち最も低い金額である (IASB [2010a], par. 36B)。

- (1) 債務を履行するために要求される資源の現在価値
- (2) 企業実体が債務を決済するために支払われなければならない金額
- (3) 企業実体が債務を第三者に移転するために支払われなければならない金額

上記(2)と(3)について、より低い金額で債務を決済し移転できない証拠がないならば、債務を決済するために要求される資源の現在価値で負債を測定し (IASB [2010a], par. 36C)、(2)と(3)の金額には、当事者または第三者が要求する金額にキャンセルまたは移転コストを加算する (IASB [2010a], par. 36D)。

「債務を履行するために要求される資源の現在価値」は、(1)資源の期待キャッシュフローおよび貨幣の時間価値、(2)資源の実際アウトフローが最終的に期待アウトフローと相違するリスクを考慮して見積られる (IASB [2010a], par. B1)。

資源の期待キャッシュフローおよび貨幣の時間価値について、あらゆる可能性のある結果は企業実体が負債を決済するために合理的に支払う金額、結果に不確実な将来事象の発生または未発生のある条件があるならば負債の測定にこれらの事象を反映する。期待価値は、可能性のある結果に対するアウトフローの現在価値の発生の可能性の高さの加重平均である。期待価値の見積りは、次のことを含む。

- (a) 各可能性のある結果を確認する。
- (b) その結果に対する資源のアウトフローの金額および時期の偏見のない見積りを行う。
- (c) これらのアウトフローの現在価値を決定する。
- (d) 各結果の発生の可能性の高さの偏見のない見積りを行う。

見積りについて、多くの結果をサポートする証拠があったとしても、複雑なモデルや技法を用いて文字通りあらゆる可能性のある結果の分類を考慮する必要はない。むしろ、限定された結果および発生の可能性は、しばしば可能性のある結果の分類の合理的な見積りを与える (IASB [2010a], pars. B2 and B3)。

上記(b)の資源のアウトフローの見積りは、(a)金額、時期および適切な将来キャッシュフローの可能性についてのあらゆる有用な情報を偏見のない方法で組み入れ、(b)観察可能な市場価格が有用ならば、この価格と一致する (IASB[2010a], par. B5)。適切な将来キャッシュフローは、現在の債務を決済するために企業実体が合理的に支払う金額に影響を与える (IASB[2010a], par. B6)。

もし債務が当事者に支払われることにより履行されるならば、適切なアウトフローは、(a)当事者への支払い、(b)その債務に付加される外部への法的手数料、または内部の法律部門のコストのような関連費用を含む (IASB [2010 a], par. B7)。

サービスを引き受けることにより履行される債務に対する適切なアウトフローは、企業実体が自身の利益によりサービスを引き受けるために将来契約者に合理的に支払う金額である。この場合、サービスに対する市場があるならば企業実体が契約者への見積価格、サービスに対する市場がないならば企

業実体がサービスを引き受けるために将来他の当事者に課せられる可能性である見積金額である。その際、サービスを引き受けるために必要な費用およびマージンを含む (IASB [2010a], par. B8)。

債務が IAS 第18号「収益」または IFRS 第4号「保険契約」の範囲内の取引から生じる不利な契約であるならば、適切な将来アウトフローはその契約上の債務を履行するために見込まれるコストである (IASB [2010a], par. B9)。さらに、将来アウトフローは税引前で測定される (IASB [2010a], par. B10)。

将来アウトフローの金額、時期および発生の可能性の見積りは、企業実体の経営者の判断により決定され、類似の取引の経験により捕捉され、場合によっては独立した専門家によりインプットされる。経営者は、より説得力のある証拠にウェイトをおいて起こりそうな結果の範囲および関連するアウトフローを確認するためあらゆる有用な証拠を用いることを保証する必要がある。証拠は、期末日後に発生する事象により提供される追加的情報を含むが、情報は期末日に存在する債務に関連するもののみである (IASB [2010a], par. B11)。

現在の債務を履行するために要求される資源のアウトフローに影響を与える将来事象は考慮に入れる。例えば、契約者との土地の浄化の価格は将来技術の発展の結果として、将来減少する可能性がある。技術に関する証拠により将来の価格を技術の効果および結果の発生の可能で見積ることになる。また、企業実体は債務の性質の変化なしに資源の流出に影響を与える現在の債務について将来事象を考慮する。しかし、現在の債務が変動し、解除され、あるいは新しい債務が増加する法律上の変化のような将来事象は考慮しない (IASB [2010a], pars. B12–B13)。

将来事象については、IAS 第37号が十分に客観的な証拠がある場合に考慮に入れるとしているのに対して、負債測定案では客観的な証拠だけでなくあらゆる実質的な結果を考慮に入れるべきであると述べる (IASB [2010a], par. BC28)。また、IAS 第37号は将来法律が施行されるという十分な客観的証拠があるならば債務の測定に可能性の高い新法の事実を考慮に入れるとしているが、負債測定案ではこれらを現在の債務を決済するために必要とされる金

額に反映させない (IASB [2010a], par. BC29)。

アウトフローの現在価値は、(a)貨幣の時間的価値の現在市場の評価、(b)負債への一定のリスク（割引率の調整による）の2つを反映する率を用いて割り引く (IASB [2010a], par. B14)。

資源の実際アウトフローが最終的に期待アウトフローと相違するリスクを考慮に入れる。リスク調整は、企業実体がこのリスクを解消するためアウトフローの現在価値を超えて合理的に支払う金額を測定することにより行う。リスク調整には、(a)将来アウトフローの見積りを調整、(b)現在価値のための将来アウトフローの割引率を調整、(c)将来アウトフローの期待価値の計算、および計算された金額にリスク調整を加えるという3つが含まれる。不確実な状態のもとでの判断には注意を要する。不確実であることは、負債の過大評価を正当化するものではない。したがって、リスクの重複調整を避ける必要がある (IASB [2010a], pars. B15-B17)。

当初測定のための継続的測定を次のように行う。企業実体は、期末日に現在の債務を決済するために合理的に支払う金額について各期末日に負債の繰越額を調整し、時の経過により生じる負債の繰越額の変動は借入費用として認識される (IASB [2010a], pars. 36E and 36F)。債務を履行するために要求される資源の現在価値の再測定は、(a)資源の期待アウトフロー、(b)貨幣の時間的価値の市場評価、(c)資源の実際アウトフローが最終的に期待アウトフローと相違するリスクの見積りを考慮に入れる。資源の期待キャッシュフローの見積りの変動は、期待アウトフローの時期および結果の発生可能性と関連したアウトフローの金額の変動から生じる。見積りは主観的である。見積りが期末日の状態を忠実に表わすだけでなく、見積りの変動が期間中の状態の変動を忠実に表わすことが重要である (IASB [2010a], pars. B18 and B19)。

上記負債測定案については、IASBの6名の理事が反対投票を行った。反対投票の理由は、次のマージン、リスクマージンおよびデュー・プロセスである。

まず、マージンについて、企業実体がそれ自身のためサービスを履行するために契約者に合理的に支払う金額を参考にしてサービスを引き受けるため

にマージンを含めて負債を測定するが (IASB [2010a], par. B8), 次の理由により同意しない (IASB [2010a], par. AV2)。

- (a) 顧客との外部契約から生じる債務は、対価の金額で客観的に測定される。ただし、負債の中に含まれるマージンは暗に含まれたマージンであって、明確に測定できない。
- (b) 対照的に、企業実体それ自身がサービスを引き受けることにより債務を履行するならば、顧客に課したマージンまたは契約者がその活動に対して課したマージンは存在しない。それは、現金の支払いや企業実体の資源の実際のアウトフローを表わさない仮定の金額である。負債の測定において仮定のマージンを含める会計処理は、各期間に不適切な業績情報をもたらす、財務情報の利用者に有用な情報を提供しない。
- (c) 負債測定案はほとんどのサービスに対して市場があるとするが不同意である。さらに、何が市場を構成し、参考とされる市場が客観的市場価格を有する流動的市場かどうかについて指針がない。また、サービスに対する市場が存在しない場合にどのようにマージンを決定するか指針がない。このような状況では、同様の債務に対して含まれるマージンにバリエーションをもたらす、利益管理の手段を提供することになる。

IAS 第37号の修正プロジェクトの完成後に完成が計画されている収益認識と保険契約のプロジェクトにおいて、負債の測定の際にマージンが含まれるかどうか不利な契約を例外とする提案に関心を有しており、基準間の整合性が求められる (IASB [2010a], par. AV3)。

サービスのコストではなくサービスに対する契約価格を参考にして、サービスを引き受ける契約上の債務を測定することに対して、企業実体がサービスをそれ自身引き受けることにより債務を遂行する場合、債務を遂行するために発生するコストであるべきであると主張する (IASB [2010a], par. AV4)。

リスクマージンについて、リスク調整が負債の測定に含まれる状況、およびリスク調整がいかにか決定されるかについての指針が欠如していることに同意しない。このことは、実務上多様性をもたらす (IASB [2010a], par. AV5)。

また、企業実体が債務を履行するために合理的に支払う金額が期待キャッシュフローの減少にリスクを課さないことから生じる便益を含めることに同意するが、若干のリスク調整がリスクの多様性の程度および負債のキャッシュフローの潜在的多様性において不適切である負債の特定の要素のどこに該当するのか説明する必要があると考える。このような状況でリスクマージンを含めることは、負債測定案の全般的な測定目的と一貫性に欠け、効果的に追加マージンを構成することになる。反対の理事は、リスク調整はリスクが多様でない程度においてのみ含まれるべきで、非リスク調整は多様性のあるリスクに対して含まれるべきであると主張する (IASB [2010a], par. AV6)。

デュー・プロセスについて、測定目的および方法、また認識規準が密接に関連しているため、負債測定案のように測定要求だけではなく、全体の提案された基準を再度公開草案とすべきであると主張する (IASB [2010a], par. AV7)。これに関連して、IASB は、WORKING DRAFT を公表している。基準名は「負債」であり、金融負債を除き、負債の取扱いが他の IFRS によって特定されている場合他の IFRS を適用することになる。

6. おわりに

本稿では、非金融負債の認識および測定について、「発生の可能性が高いという規準の削除」および「期待キャッシュフローによる測定」の2つの争点を、IAS 第37号、IAS 第37号修正案および負債測定案を取り上げ明らかにした。

「発生の可能性が高いという規準の削除」について、IASB は、IAS 第37号修正案に対するコメントレーターの批判的見解を整理し、それに対して反論を加える。その中で注目すべきは、フレームワークとの関係である。削除がフレームワークの認識規準と齟齬をきたすというコメントに対して、フレームワークは改訂に長期間を有するので、個々の基準の改善が優先されると主張する。20年前に制定されたフレームワークと一貫性を保つより、他の IFRS と調整することがより重要であって、IFRS 第3号およびIAS 第39号が「債務

が企業実体から現金またはその他の資源の流出をもたらす可能性が高い」という規準を適用しないことと整合性をもたせる必要性を強調する。その成否はともかく、IASB の会計基準化の姿勢を見ることができて興味深い。

情報の信頼性などを損なうというコメントに対しては、「期待キャッシュフローによる測定」が信頼性を保証するものであると反論する。ここでは、認識の中心が発生の可能性から測定へと移っている。したがって、IASB は負債測定案を公表し、IAS 第37号訂正案の測定規準に対するコメントレターを整理し、測定についての提案を行う。

IAS 第37号の最善の見積りによる測定は、最善の見積りに複数の方法があり、またどのコストを含むか明確でないことから、漠然としていると負債測定案は批判をする。そのため、期待キャッシュフローによる一貫した測定および含めるべきコストの指針を提案する。期待キャッシュフローによる測定は、主観的で信頼性を損なうというコメントおよび計算が複雑になるなどのコメントに対して反論を行い、期待キャッシュフローによる測定こそが資本提供者に対して有用な会計情報を提供することになると主張する。つまり、IAS 第37号の複数の測定方法は見積りによるものであり、同じ見積りでも期待キャッシュフローによる測定がより有用な会計情報を提供する場合に相対的に有用であることを示している。ただし、上記の反論およびそれにとまなう提案によって、IASB が目指した測定についての混乱が收拾するかどうかは疑わしい。

IAS 第37号改訂案および負債測定案は、米国基準や日本基準が偶発事象(引当金)会計と資産除去債務会計を個別の基準と捉えて別々の認識および測定規準を適用しているのに対し、両者を1つの会計基準として基準化し認識および測定規準の一貫した適用を提案していることに特徴がある。この意味でIASB の提案は、米国基準や日本基準とは一線を画しており、同じ土俵にたって論議を行わないと論議は噛み合わないであろう。もっとも、IASB の理事の中には、一貫した1つの測定方法を適用することに異論もある。ただその異論は、IAS 第37号改訂案のコメントレターの異論とは相違することに注意しなければならない。

また、負債測定案では、訴訟の賠償金などの測定について事実関係の確実

性が求められており、この意味でIAS第37号の測定がより厳密になっている。

IASBは、負債測定案の後、WORKING DRAFT「負債」を公表している。これは、IAS第37号およびIAS第37号改訂案に取って代わる。「引当金、偶発負債および偶発資産」から「非金融負債」さらに「負債」への名称の変更の意味するものは何か、さらに検証する必要がある。

引用および参考文献

- IASB [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. (July)
- [1993], IAS18, *Revenue*. (December)
- [1998], IAS37, *Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets*. (September)
- [2003], IAS2, *Inventories*. (December)
- [2004], IFRS4, *Insurance Contracts*. (March)
- [2005], EXPOSURE DRAFT *PROPOSED AMENDMENTS TO IAS37 Provisions, Contingent Liabilities and Assets*. (July)
- [2008], IFRS3, *Business Combinations*. (January)
- [2009a], IAS36, *Impairment of Assets*. (December)
- [2009b], IAS37, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*. (December)
- [2010a], EXPOSURE DRAFT *Measurement of Liabilities and Assets in IAS37 (Limited re-exposure of proposed amendment to IAS37)*. (January)
- (EDを除き、企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳[2010]『2010国際財務報告基準』中央経済社。)
- [2010b], WORKING DRAFT *Liabilities*. (February)
- [2010c], IASB Staff paper -IFRS to replace IAS37- *Liabilities arising from lawsuits*. (April)
- FASB[1975], SFAS No.5, *Accounting for Contingencies*. (March)
- [2001], SFAS No.143, *Accounting for Asset Retirement Obligations*. (June)
- [1980], SFAC No.2, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, (May)
- (平松一夫・広瀬義州共訳 [2002]『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社。)
- [1985], SFAC No.6, *Elements of Financial Statements*, (December) (平松一夫・広瀬義州共訳 [2002]『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社。)
- 赤塚尚之 [2010]『環境負債会計』滋賀大学経済学部研究業書第46号。

- あらた監査法人企業会計研究会 [2010] 「負債会計処理の改訂の動向」『企業会計』第62号第3号 (154～157頁)。
- 佐藤信彦 [2007] 「資産除去債務の会計を巡る諸問題」『企業会計』第59号第9号 (25～35頁)。
- 企業会計基準委員会 [2007] 「資産除去債務に関する論点の整理」
- [2008] 企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」
- [2009] 「引当金に関する論点の整理」
- 田中健二 [2010] 「IFRS における負債の認識と測定」『企業会計』第62号第9号 (18～24頁)。
- 長束 航 [2005] 「法的債務の変貌と負債概念」『福岡大学商学論叢』第49号第3・4号 (555～571頁)。
- 松本敏史 [2010] 「IFRS37号を巡る動きと計算構造の変化」『企業会計』第62号第9号 (25～32頁)。
- 山下壽文 [2000] 『偶発事象会計の国際的調和化—米国基準・IAS・日本基準の比較—』同文館出版
- [2002] 『偶発事象会計論』白桃書房
- [2006a] 「IAS 第37号改訂公開草案の検討」『佐賀大学経済論集』第38巻第5号, (33～56頁)。
- [2006b] 「引当金会計の新展開～引当金会計から非金融負債会計へ～」『企業会計』第58号第2号 (113～118頁)。
- 編著 [2007] 『偶発事象会計の展開～引当金会計から非金融負債会計へ～』創成社。
- [2010] 「収益認識と引当金」『企業会計』第62号第6号 (39～47頁)。